

新兴古典经济学与我国的税收征管改革

张为民

内容提要：本文从新兴古典经济学的角度对我国的税收征管改革进行了分析，认为税收征管改革的实质就是分工专业化经济的好处与交易费用的权衡比较问题；税收征管改革的目标就是实现分工专业化经济的好处最大化，同时最大限度地减少交易费用。

关键词：新兴古典经济学 专业化经济 税收征管改革

一、新兴古典经济学与我国的税收征管改革

20 世纪 80 年代，以杨小凯、罗森、贝克尔、黄有光等为代表的新兴古典经济学家强调分工和专业化的重要性，将现代经济理论进行重新组织，去掉新古典微观经济学中消费者与生产者绝对分离的假定，抛弃规模经济而改用专业化经济的概念，并考虑各种交易费用的一般均衡意义。在新兴古典经济学分析框架中，所有人既是生产者，又是消费者，他们最重要的决策是选择专业化模式和水平。选择这类决策后，他们再做给定分工结构下的资源分配决策，前类决策决定市场大小和总量需求，而后类决策决定相对需求。如果选择相当高的分工水平，则他们就要决定是用企业和劳动市场来组织分工，还是用产品市场来组织分工，企业也就不是预先给定的，而是由人们关于专业化和组织的决策内生决定的。

税务部门同样存在着专业化分工的问题，存在着组织结构的选择以及组织效率最大化的问题，以寻求税务部门目标最大化。根据新兴古典经济学的组织效率定义，税务部门的组织效率是指在满足一定的组织目标（如完成一定量的税收收入）的前提下，如何使税务部门的分工水平和结构达到最优。由于分工不可避免会产生交易费用，交易费用对分工水平和结构的影响至关重要。如果要征收一定数量的税收收入，在交易效率小于某一临界水平时，自给自足（不分工）是最优组织结构；而在交易效率高于此临界水平时，则分工是最优组织结构。权衡分工专业化经济的好处与交易费用是税务部门确定分工水平和结构的基本原则。

1. 税务部门的交易费用。新兴古典经济学指

出，交易费用对分工演进和经济发展有着极其重要的影响，交易费用系数越低，分工水平就越高；反之则越低。而在税务部门中，由于信息不对称而产生道德风险、逆向选择和其他一些机会主义行为引起的代理成本以及由于分工或专业化而带来的征税过程中的协调与合作成本，应是主要的交易费用。税收征管改革的目标就是实现分工专业化经济的好处最大化，同时最大限度地减少交易费用。

在税务科层组织结构中，存在广泛的委托代理关系，因此就难以避免代理成本和道德危机问题。按照詹森和梅克林的说法，代理成本主要由三部分组成：委托人的监督成本、代理人的担保成本和剩余损失（詹森、梅克林，1976）。在税务科层组织结构中，代理成本主要是委托人的监督成本（表现为梯形结构）和剩余损失。在税务科层组织内部的委托代理关系中，由于委托人（如基层税收征管单位的负责人）在很多情况下不可能对代理人（如具体税务执法人员）的劳动过程进行全方位的连续监督，因此委托人不能观测到代理人的工作努力程度是否与其所得报酬相适应，而能观察到的只是代理人的工作结果，即征得了多少税收收入。假设代理人都是理性人，会利用自己的信息优势在工作中逃避义务或责任，通常会采取受贿（其中含寻租）或不努力工作等方式使其目标函数极大化。按照信息经济学的研究规范，可将税务部门委托人不可能对代理人进行全方位连续监督的情况下，代理人利用信息优势采取受贿或不努力工作这一偷懒现象归入道德风险范畴。委托人阻止或防止代理人受贿需花费大量的监督成本。

税务组织结构中的分工或专业化的组织形态可以带来两个方面的征税效率优势：一是产生专业化

经济效果,即由于分工专业化,降低征税成本,提高征税效率;二是对分工结构中的代理人形成相互监督,从而减少税务组织结构中的独立监督成本。在征税过程中,可以将征税按一定标准分解为若干道工序或程序,并在组织中予以确认,且对征税人员进行专业化分工,确实有助于效率的提高。但同时,由分工或专业化带来的一个不容忽视的问题是征税过程中的协调与合作成本问题,其中包括如何划分和追究税务人员的过错责任,如何解决税务过错责任的上移问题,如何解决分工各方相互推诿和卸责问题等。(任寿根,2003)

2. 从新兴古典经济学的角度看,税收征管改革的实质是分工专业化经济的好处与交易费用的权衡问题。我国税收征管改革集中体现在税收征管模式的变化上。税收征管模式是指税务部门与纳税人发生征纳关系的形式及由此产生的税务征管机构设置和职责分工的具体组织形式,它与一定时期的经济管理体制和经济发展形势等密切相关。我国税收征管模式经历了几次重大改革,主要包括专户管理模式、征管查分离模式以及目前的自行申报、集中征收、重点稽查、强化管理模式。(杨斌,2003)

(1) 专户管理模式。专户管理模式是新中国建国以后长期实行的一种税收征管模式。这一模式的主要特征是“一人进厂、各税统管”。从征管的组织形式来看,这一模式表现为征管查不分、一人负责。税务人员对纳税户实行专人专责管理,由专管员承担税务登记、纳税鉴定、纳税申报、税款征收、纳税检查、违章处理等税收征管的全过程。这种征管模式与计划经济条件下经济成分单一、税制简单的状况相适应。从新兴古典经济学的角度看,这一征管模式属于自给自足的结构。在经济成分单一、税制简单、纳税人较少的状况下,专管员对所管纳税户的生产经营情况比较熟悉,管理任务落实到人,责任明确,征管中不会出现推诿扯皮现象,不存在协调与合作成本。尽管这一模式可能存在权力过分集中,容易滋生腐败违纪现象,但在当时的政治经济条件下,这种现象还很少见,监督成本相对较小。而如果实行征管查分离的模式,分工的专业化经济带来的好处可能被过高的交易费用而抵消,因此,自给自足的专户征管模式是当时条件下的理想选择。

(2) 征管查分离模式。中共十一届三中全会以

来,我国进入全面改革开放时期,经济体制由计划经济向社会主义市场经济转变,税收制度由简单制度向复合税制体系转变,经济成分复杂,纳税人户数不断增加。1988年,我国税收征管开始进行改革,由传统的全能型管理向税收征管业务职能分工的专业化管理转变,建立“征、管、查三分离”或“征管与检查两分离”的征管模式。从新兴古典经济学角度看,由于经济成分复杂,纳税户数增多,原有一名专管员所要承担的工作量大大增加,通过实行三分离或两分离模式,将原专管员承担的征收、检查职能予以剥离,实行专业化分工管理,专业化经济可以大大降低征税成本,提高征税效率。同时,引进权力制衡机制,形成内部制度化的制约机制,征收系列、管理系列、检查系列之间具有牵制监督作用,降低了原有专户管理模式下对专管员的监督成本。尽管由于三分离或两分离模式导致各系列之间出现一定的推诿扯皮,工作相互脱节的现象,增加了一定的交易费用。但实行分工的专业化经济带来的好处远远大于增加的交易费用,因此,征管查分离模式的大方向是正确的。

(3) 自行申报、集中征收、重点稽查、强化管理模式。为了克服征管查分离模式存在的问题,建立与1994年税制改革后建立的新税制相适应的税收征管模式,国家税务总局确定从1997年开始在全国范围内逐步推行新的征管模式,即建立“以申报纳税和优化服务为基础,以计算机网络为依托,集中征收、重点稽查”的征管模式。这一模式本质上仍是征管查分离模式,是在原有征管查分离模式基础上的进一步规范与完善。新模式明确了纳税人自行申报纳税的基础地位,征纳双方职责划分清楚,权利和义务关系明确;普遍设立办税大厅,规范办税流程,方便纳税人办税,提高了服务水平;强化了现代信息技术对税收征管的保障作用,明确以计算机网络为依托,计算机被运用于税务登记、发票出售、受理申报、稽查选案、检查审理等税收管理的全过程;建立了人工和计算机相结合的稽查体系,把税务稽查作为税收工作的重中之重,并在稽查体系内部按照选案、检查、审理、执行等职能建立分工制约机制。2003年,国家税务总局在总结征管工作的基础上提出了“促进征管查相协调,专业化与信息化相结合,全面强化管理”要求,并在当年召开的全国税务系统基层建设工作会议上,将“强化管理”明确写入征管模式,对新的

税收征管模式进行了补充完善。从新兴古典经济学的角度看,新的税收征管模式突出了信息化的作用,逐步实现税务专管员从管户向管事的转变,实现传统征管手段向现代化集中征收、重点稽查的集约型管理的转变,凸显专业化分工经济,能够充分节约征税成本,提高征税效率;通过信息化与专业化相结合,能够减少人为因素,减少信息不对称,降低由分工或专业化而带来的协调合作成本和监督成本。

二、完善税收征管改革的几点思考

1. 税收征管改革应充分考虑专业化分工标准的合理性、可行性。税收征管职能分工的专业化经济带来的好处是显而易见的,它能够大大降低征税成本,提高征税效率。但不同的分工标准所带来的效率的提高程度是不同的,这里存在一个技术问题。在新一轮税收征管改革中,税务机关按照征、管、查等业务划分税收业务,并对岗位实行权力制约,导致分工过细、办税环节过多,致使纳税人办税需要在多个窗口往返奔波;同时由于内部工作效率低,工作质量粗糙又造成了税务干部忙闲悬殊,苦乐不均。专业化分工经济的好处在很大程度上被所增加的交易费用所抵消。因此,应当考虑按照流程再造要求淡化职责分工意识,对税务机关内部各项业务进行整合,强化整体过程意识。如目前理论界提出根据流程再造理论,从税收征管业务中提取“咨询—受理—调查—核批—评估—执行”等7个骨干流程作为实施流程再造的基础,改税务机关目前串行的工作方式并行的工作方式,对流程中的增值活动进行清除和简化,弱化纵向制约环节,强化横向工作联系(如国家税务总局科研所课题组,2003)。通过合理划分专业化分工的标准,尽可能使分工的专业化经济带来的好处充分得以体现,最大限度地减少交易费用。

2. 信息化加专业化的征管模式应与各地税收征管实际相结合。以信息化为技术支撑的征管改革,能够使分工的专业化经济的好处充分得以体现,同时降低由于信息不对称而导致的协调合作成本、监督成本等交易费用。但是以信息化加专业化必须要与征管实际相结合,必须要与纳税人的信息技术手段和税务机关的技术管理手段相结合。盲目推进信息化,只能使现代化的管理机器成为“开票机”、“验票机”和“考核器”,其作用和功能将无法发挥;盲目

迷信专业化,只能使层级越来越多,管理越来越复杂,信息传递与沟通越来越困难,税收征管效率越来越低。分工的专业化经济的好处,就可能在很大程度上为所增加的交易费用而抵消。新的征管模式强调信息化加专业化,但由于我国社会经济发展的不平衡,东西部之间甚至东部地区内部,征管基础、信息化发展水平都有很大的不同,因此,各地应当根据新的征管模式的总体要求,在规范统一与因地因时制宜、共性与个性、一元化与多元化之间做出比较与选择,选择适宜自己的征管模式。

3. 适应信息化加专业化的征管模式,建立集约化、扁平化的税收征管组织。税收征管改革的信息化、专业化要求改变以税种、征管环节进行机构设置,打破信息分散的格局,对信息进行集中管理,征管机构的设置必须与之相适应。从目前机构设置看,管理层次过多,自由裁量权过大,交易费用高。在税收管理信息传递机制缺乏的情况下,必然导致征纳双方、管理层级之间信息不一致,管理层缺乏完整和真实的信息以辅助决策,无法对执法自由裁量权实施有效监督。因此,逐步实行税务组织机构扁平化模式,将是下一步深化税收征管改革的必然选择。通过实行机构扁平化,减少管理层次、压缩职能机构,使得管理组织设置简单、管理程序简化、上层决策贴近实际、信息传递更加流畅,最大限度地降低管理层级过多导致的高昂监督成本以及协调合作成本,使分工的专业化经济带来的好处得以充分体现。

参考文献:

1. 杨小凯、张永生《新兴古典经济学与超边际分析》,社会科学文献出版社2003年5月版。
2. 任寿根:《征税成本领先性假设与中国税务组织结构优化》,《经济研究》2003年第2期。
3. 杨斌《税收学》,科学出版社2003年1月版。
4. 国家税务总局科研所《以城市为中心的税收管理》课题组:《以城市为中心理顺税收网络,强化税收管理》,《中国税务年鉴》(2004年)第793页—805页。
5. 詹森、梅克林《企业理论》(1976),载陈郁编《所有权、控制权与激励》,中译本(1998),上海三联书店、上海人民出版社。

作者简介:张为民,厦门大学财政系博士生。 361005

[责任编辑:葛守昆]